



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **Zámek Klášterec nad Ohří, příspěvková organizace**, IČO: 47792311,
sídlem Chomutovská 1, 431 51 Klášterec nad Ohří,
zastoupená JUDr. Janou Martinů, advokátkou,
sídlem Zahradní 253, 431 51 Klášterec nad Ohří,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 44353/17/5000-10470-700938,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2017, č. j. 44353/17/5000-10470-700938, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 13 209 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své právní zástupkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 44353/17/5000-10470-700938, kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 11. 2016, č. j. 2296806/16/2500-31472-506359, a č. j. 2296809/16/2500-31472-506359, jimiž byl žalobkyni dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), v prvním případě vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 13 200 Kč a ve druhém případě do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 74 800 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně úvodem podané žaloby shrnula dosavadní průběh správního řízení. Uvedla, že odvody za porušení rozpočtové kázně jí byly správcem daně vyměřeny v souvislosti s dohodou o vytvoření pracovních příležitostí v rámci veřejně prospěšných prací a poskytnutí příspěvku spolufinancovaného ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu č. CVA-VN-64/2014, č. projektu CZ.1.04/2.1.00/03.00015 ze dne 26. 9. 2014 (dále jen „dohoda“), kterou uzavřela s Úřadem práce České republiky (dále jen „poskytovatel“ nebo „úřad práce“), a na základě níž se zavázala vytvořit v období 1. 10. 2014 až 31. 7. 2015 dvě pracovní místa uklízeče veřejných prostranství s týdenní pracovní dobou 40 hodin, a tato místa obsadit uchazeči o zaměstnání, které úřad práce doporučí. Úřad práce se současně jako poskytovatel zavázal žalobkyni vyplácet příspěvek ve výši vynaložených prostředků na plat zaměstnanců. Za každého zaměstnance tak byl dohodnut příspěvek v částce 11 000 Kč, přičemž byl žalobkyni na základě nadepsané dohody vyplacen příspěvek celkem 235 733 Kč.
3. Dne 11. 7. 2016 byl úřadem práce sepsán protokol o kontrole příjemce veřejné finanční podpory č. j. 251868/16/UL, v jehož závěru bylo konstatováno, že za měsíce listopad a prosinec 2014 a leden až srpen 2015 nebyla předmětná dohoda řádně plněna, a proto byla žalobkyně dne 5. 8. 2016 vyzvána k vrácení finančních prostředků v částce 213 766 Kč do 30 kalendářních dnů od doručení výzvy, což však ve stanovené lhůtě neučinila. Dne 20. 10. 2016 vydal správce daně oznámení o zahájení řízení podle § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu.
4. S odkazem na shora uvedené důvody poté správce daně vyměřil žalobkyni již dříve konstatovanými platebními výměry odvod za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 88 000 Kč (tj. 13 200 Kč a 74 800 Kč), když podle názoru žalobkyně uzavřel, že zohlednil skutečnost, že žalobkyně odvedla zákonné odvody a výplatu mzdy před přijetím příspěvku, přičemž tuto podmínku nesplnila v měsících březnu, dubnu, květnu a červnu roku 2015, a proto vyměřil odvod pouze ve výši 192 000 Kč. Žalobkyně k tomu však poukázala na skutečnost, že v případě dvou zaměstnanců po dobu 4 měsíců se jednalo o částku pouze 88 000 Kč, nikoliv 192 000 Kč. V měsíci dubnu 2015 přitom žalobkyně provedla výplatu zaměstnancům dne 8. 4. 2015, zákonné odvody u jednoho zaměstnance dne 9. 4. 2015, u druhého zaměstnance pak toliko odvod na zdravotní pojištění až dne 10. 4. 2015. Samotný příspěvek byl na účet žalobkyně poskytnut dne 9. 4. 2015, a tudíž Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zde mělo dojít k porušení pouze u jednoho zaměstnance, tedy jednoho odvodu. V měsíci červenci 2015 byl pak příspěvek vyplacen na účet žalobkyně dne 20. 7. 2015, avšak plat byl zaměstnancům vyplacen již dne 9. 7. 2015 a zákonné odvody dne 13. 7. 2015. V červenci 2015, tj. za odpracovaný měsíc červen 2015, proto dle žalobkyně nedošlo k porušení rozpočtové kázně z její strany. Předmětné platební výměry tak dle tvrzení žalobkyně neobsahují detailní údaje o provedení odvodů, a tudíž jsou dle názoru žalobkyně nepřezkoumatelné. K odvolání žalobkyně žalovaný napadené platební výměry potvrdil, přičemž konstatoval, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně ve výši 88 000 Kč, kdy měl být příspěvek připsán dříve, než byly provedeny odvody zákonného pojistného za zaměstnance. Toto tvrzení žalovaného se však dle žalobkyně nezakládá na pravdě v případě výše poukazovaných měsíců. I v tomto rozhodnutí pak dle žalobkyně chybí uvedení přesného data zákonných odvodů, a proto je i napadené rozhodnutí dle jejího tvrzení nepřezkoumatelné.

5. Žalobkyně dále poukázala na skutečnost, že v předmětném řízení byly porušeny lhůty ve smyslu pokynu ministra financí ze dne 7. 12. 2015, č. MF-5. Dne 5. 12. 2016 totiž žalobkyně podala ve věci odvolání proti oběma výše uvedeným platebním výměrům, avšak tato odvolání byla postoupena žalovanému až dne 10. 2. 2017, tj. po více než dvou měsících. V řešeném případě tak nebylo postupováno bez zbytečného odkladu. Podle zmíněného pokynu ministra financí pak mělo být vydáno rozhodnutí o odvolání do 6 měsíců (do května 2017), což se nestalo, a tudíž došlo k porušení zákona.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení ve věci, jakož i žalobní argumentaci. Následně žalovaný odkázal na oznámení o zahájení řízení ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2154400/16/2500-31472-506359, které bylo žalobkyni doručeno prostřednictvím datové schránky dne 21. 10. 2016. Tato písemnost obsahovala vyčíslení jednotlivých porušení a odvodů, včetně dat. Žalobkyně se k ní pak ve stanovené lhůtě i vyjádřila. Oba žalobkyní namítané platební výměry přitom na tuto písemnost odkazují, přičemž tato byla podkladem pro rozhodnutí správce daně. Totéž dle žalovaného platí i o žalobou napadeném rozhodnutí. Správce daně tak využil v daňovém řízení důkazních prostředků předložených poskytovatelem příspěvku. Součástí spisového materiálu je dále i protokol o kontrole provedené úřadem práce u žalobkyně dne 11. 7. 2016. Ze spisového materiálu zároveň nevyplývá, že by žalobkyně proti výsledku dané kontroly (provedené podle zákona o finanční kontrole ve veřejné správě) jakkoli brojila, ačkoliv součástí poukazovaného protokolu je poučení o možnosti podat námitky. Žalobkyně poté nijak nereagovala na výzvu k vrácení finančních prostředků ze dne 5. 8. 2016, která jí byla poskytovatelem příspěvku následně doručena. Žalovaný tak přezkoumal úřadem práce předložené důkazní prostředky, přičemž ze spisového materiálu nevyplývá, že by nějaký důkazní prostředek předložila sama žalobkyně, ačkoliv k tomu byla vyzvána. Další možnost k předložení důkazních prostředků měla žalobkyně též po celou dobu probíhajícího odvolacího řízení. Až na výzvu k odstranění vad odvolání předložila dne 4. 1. 2017 vyúčtování mzdových nákladů.
7. Dále žalovaný uvedl, že z obsahu podané žaloby vyplývá, že žalobkyně až nyní předkládá k důkazu výpis ze svého účtu. Tento důkaz nicméně neměl žalovaný ani správce daně k Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dispozici, a proto jej nikterak neposuzoval. Žalobkyni nicméně nic nebránilo takový důkaz předložit v daňovém řízení, přičemž soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

8. Úřad práce žalobkyni vytýkal, že neuhradila platy za daná období (tj. březen až červen 2015) nejpozději v den odeslání výkazu vyúčtování mzdových nákladů úřadu práce a v tomtéž termínu neodvedla pojistné na veřejné zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Tím totiž došlo k porušení bodu 2 článku VI dohody. Žalovaný současně zdůraznil, že úřadem práce původně uvedené porušení rozpočtové kázně za dané období dle dohody ze dne 26. 9. 2014, včetně dodatku č. 1 dohody ze dne 24. 10. 2014, ve výši 213 766 Kč správce daně na základě provedeného dokazování korigoval na celkový odvod 88 000 Kč. Žalovaný též zdůraznil, že podnět úřadu práce se týkal dvou dohod a tří pochybení žalobkyně, přičemž v daném komplexu bylo vydáno celkem 6 platebních výměrů.
9. Nedodržení pokynu ministra financí ze dne 7. 12. 2015, č. MF-5, o stanovení lhůt při správě daní, pak dle žalovaného nemůže mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Předmětný pokyn je totiž vnitřním organizačním opatřením, který zavazuje podřízené útvary a jejich zaměstnance. Pokud v této souvislosti žalobkyně dovozovala porušení § 38 daňového řádu, žalovaný zmínil, že lhůtou obvyklou pro vydání rozhodnutí jsou dle tohoto ustanovení tři měsíce. Z toho důvodu byl tedy vydán pokyn MF-5 stanovující jisté výjimky. Postoupil-li správce daně spisový materiál ve věci odvolacímu orgánu ve lhůtě dvou měsíců s tím, že v mezidobí byla vydána výzva k odstranění vad podaného odvolání, přičemž právě dle pokynu MF-5 se doba od vydání výzvy do pátého pracovního dne po poskytnutí požadované součinnosti do lhůty k vydání rozhodnutí nepočítá, nelze z dané situace vyvodit žádné porušení zákona ze strany správce daně. Jedná-li se o žalobkyní tvrzené porušení pokynu MF-5 ze strany samotného žalovaného, pak zástupkyně žalobkyně obdržela dne 16. 7. 2017 prostřednictvím datové schránky sdělení č. j. 31189/17/5000-10470-700938, kterým byla informována o tom, že Generální finanční ředitelství prodloužilo lhůtu pro vyřízení všech odvolání žalobce do dne 15. 9. 2017. Předmětná námitka je tak dle žalovaného toliko účelová.

Ústní jednání soudu

10. Při jednání soudu dne 24. 2. 2021 právní zástupkyně žalobkyně setrvala na podané žalobě. Dále uvedla, že kontrola úřadu práce proběhla u žalobkyně ve velmi vypjaté atmosféře, neboť jí pověřená zaměstnankyně byla v té době těhotná, a proto nebyly vznášeny žádné námitky. Ty tedy byly vznášeny až před správcem daně a žalovaným. V rámci jednání pak právní zástupkyně žalobkyně soudu k důkazu předložila smlouvu s Českou spořitelnou, a. s. o běžném účtu v české měně ze dne 14. 3. 2007, výpis z běžného účtu žalobkyně za období 1. 4. 2015 až 30. 4. 2015, výpis z běžného účtu žalobkyně za období od 1. 5. 2015 až 31. 5. 2015, výpis z běžného účtu žalobkyně za období od 1. 6. 2015 až 30. 6. 2015 a výpis z běžného účtu žalobkyně za období od 1. 8. 2015 až 10. 8. 2015, z nichž je dle jejího tvrzení patrné, jak byly v kontextu projednávané věci hrazeny platby ohledně dvou zaměstnanců. Právní zástupkyně žalobkyně poté poukázala na to, že dotační příspěvek byl v červenci roku 2015 vyplacen až dne 20. 7. 2015, jak je patrné z výpisu z jejího běžného účtu, který již byl předložen soudu spolu s žalobou. Z dalších výpisů z účtu, které právní zástupkyně žalobkyně předložila při jednání soudu, je pak patrné, že výplaty a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zákonné odvody proběhly buď den před připsáním dotačního příspěvku, nebo právě v den jeho připsání.

11. Při tomtéž jednání pověřená pracovnice žalovaného odkázala na dosavadní vyjádření ve věci a navrhla žalobu zamítnout. Odkázala přitom na podklady poskytnuté úřadem práce, s upozorněním, že výpis z běžného účtu žalobkyně nebyl součástí správního spisu, přičemž soud vychází ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání rozhodnutí žalovaného. K porušení uzavřené dohody v daném případě došlo, neboť odvody měly být vyplaceny nejpozději v den doručení výkazu úřadu práce a tento měl předmětné platby proplácet žalobkyni až ex post, což se však nestalo.
12. Soud provedl podle § 52 odst. 1 s. ř. s. dokazování listinami předloženými žalobkyní, a to konkrétně smlouvou žalobkyně s Českou spořitelnou, a. s. o běžném účtu v české měně ze dne 14. 3. 2007, výpisem z běžného účtu žalobkyně za období 11. 7. 2015 až 20. 7. 2015 a výpisem z běžného účtu žalobkyně za období 1. 4. 2015 až 30. 4. 2015. Ze smlouvy o běžném účtu v české měně ze dne 14. 3. 2007 je přitom mj. zřejmé, že žalobkyně je majitelkou běžného účtu č. „X“. Výpisem z běžného účtu žalobkyně k nadepsanému účtu za období 1. 4. 2015 až 30. 4. 2015 se podává, že dne 8. 4. 2015 byla učiněna výplata ve vztahu ke dvěma zaměstnancům v souvislosti s dohodou, přičemž na účet žalobkyně byla dne 9. 4. 2015 přijata platba od úřadu práce v částce 22 000 Kč, konkrétně označená jako „CVA VN 64 2014“. Až následně - tj. dále v konkrétním pořadí provedených plateb a úhrad - je v tomto výpisu uvedena platba na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti učiněná dne 9. 4. 2015 a taktéž platba na veřejné zdravotní pojištění ve vztahu k jednomu zaměstnanci, přičemž dále dne 10. 4. 2015 bylo hrazeno veřejné zdravotní pojištění ve vztahu k druhému zaměstnanci. Z obsahu výpisu z běžného účtu žalobkyně za období 11. 7. 2015 až 20. 7. 2015 poté plyne, že na účet žalobkyně byla dne 20. 7. 2015 přijata platba od úřadu práce v částce 22 000 Kč, označená jako „CVA VN 64 2014“.
13. Ve smyslu nadepsaného ustanovení s. ř. s. pak byl zamítnut návrh na doplnění dokazování učiněný právní zástupkyní žalobkyně, a to výpisy z účtu žalobkyně za období 1. 5. 2015 až 31. 5. 2015, 1. 6. 2015 až 30. 6. 2015 a 1. 8. 2015 až 10. 8. 2015. Soud má totiž za to, že se předmětné výpisy nikterak nevztahují k žádnému z řádně uplatněných žalobních tvrzení, když byla v kontextu prováděných plateb ve vztahu k uzavřené dohodě výslovně namítána toliko období měsíce dubna 2015 (tj. nesplnění podmínek dohody za měsíc březen 2015) a měsíce července 2015 (tj. nesplnění podmínek dohody za měsíc červen 2015). Jestliže byl tedy shora uvedeným způsobem fakticky vznesen zcela nový žalobní bod, týkající se nově namítaných období stran splnění podmínek dohody, k nimž žalobkyně předkládala právě nové důkazy (tj. nadepsané výpisy), přičemž takovouto námitku v dosavadním průběhu věci neuplatnila, a nepochybně tak učinila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, soud k takovýmto skutečnostem již nemohl jakkoliv přihlídnout, tedy ani provádět dokazování, neboť by tím bylo umožněno nepřípustné rozšíření žaloby. Řízení před správními soudy je přitom ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

14. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady přitom vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci zjištěny nebyly.
15. Soud po přezkoumání skutkového i právního stavu věci dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však veškerým uplatněným námitkám žalobkyně.
16. Ze správního spisu postoupeného soudu žalovaným přitom byly zjištěny tyto podstatné skutečnosti. Dne 26. 9. 2014 uzavřela žalobkyně s úřadem práce shora uvedenou dohodu (změněnou dodatkem č. 1 ze dne 24. 10. 2014), na základě které jí měl být dle podmínek stanovených v článku II poskytován příspěvek na vynaložené prostředky za platy a zákonné odvody za zaměstnance v souvislosti se zřízením dvou pracovních pozic uklízeče veřejných prostranství (maximální výše měsíčního příspěvku na 1 pracovní místo činila 11 000 Kč). V článku III bodu 6 dohody se žalobkyně zavázala poskytovateli nejpozději do konce kalendářního měsíce následujícího po uplynutí vykazovaného měsíčního období dokládat výkaz „Vyúčtování mzdových nákladů – VPP“ (dále jen „výkaz“). Podle článku VI bodu 2 ve spojení s bodem 1 dohody bylo stanoveno, že se žalobkyně zavazuje vyplacený měsíční příspěvek poskytovateli vrátit nejpozději do 30 pracovních dnů ode dne, kdy k tomu byla vyzvána, pokud hrubá mzda uvedená ve výkazu nebude zúčtována zaměstnanci k výplatě za příslušný měsíc a po zákonných srážkách vyplacena nejpozději v den doručení výkazu poskytovateli a částka pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvádí z vyměřovacího základu zaměstnance uvedená v tomto výkazu, nebude nejpozději v den doručení výkazu za tento příslušný měsíc poskytovateli odvedena. V článku VII bodu 4 dohody pak bylo stanoveno, že nevrácení příspěvku nebo jeho části podle článku VI dohody je porušením rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, jež bude postihováno odvodem podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona.
17. Ve dnech 11. 4. – 30. 6. 2016 provedl úřad práce u žalobkyně kontrolu plnění podmínek poskytnuté finanční podpory (příspěvku), jejíž výsledky shrnul v protokole o kontrole ze dne 11. 7. 2016. V rámci kontrolního šetření zjistil, že žalobkyně za měsíce listopad, prosinec 2014 a leden až srpen 2015 porušila povinnost provést úhrady platů, včetně zákonných odvodů, v souladu s dohodou. S ohledem na uvedená zjištění, jakož i vzhledem ke zjištěním učiněným ve vztahu k dohodě č. CVA-VN-40/2015, vyzval úřad práce žalobkyni výzvou k vrácení finančních prostředků ze dne 5. 8. 2016 k vrácení poskytnutého příspěvku v celkové výši 473 766 Kč, a to nejpozději do 30 kalendářních dnů od doručení této výzvy. Ve stanovené lhůtě však žalobkyně poskytnutou podporu nevrátila.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

18. Oznámením o zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2154400/16/2500-31472-506359, správce daně seznámil žalobkyni se skutečností, že na základě předání kontrolních zjištění provedených ze strany úřadu práce zahájil řízení o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že předmětem podnětu byla informace, že žalobkyně v rozporu s článkem VI bodu 2 ve spojení s bodem 1 dohody porušila povinnost vrátit část jí vyplacených příspěvků na vytvoření pracovních míst, když v úřadě práce vymezených měsících vyplatila zaměstnanci plat a provedla zákonné odvody až po proplacení příspěvku. K vrácení části příspěvků pak byla žalobkyně úřadem práce vyzvána, svou povinnost však nesplnila. Na základě uvedeného dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně nevrácením příspěvků ve stanovené lhůtě porušila rozpočtovou kázeň ve smyslu článku VII bodu 4 dohody, a to ve výši 192 000 Kč z dotčené dohody, jakož i z dohody č. CVA-VN-40/2015. Součástí odůvodnění rovněž byla tabulka obsahující konkrétní termíny doručení jednotlivých výkazů, vyplacení platů zaměstnancům, provedení zákonných odvodů a přijetí příspěvku na účet žalobkyně, včetně výše poskytnuté podpory.
19. Dne 15. 11. 2016 vydal správce daně dříve vymezené platební výměry, v nichž mimo jiné výslovně odkázal na důvody uvedené v oznámení o zahájení řízení ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2154400/16/2500-31472-506359, přičemž též opětovně konstatoval, že se porušení rozpočtové kázně žalobkyně dopustila tím, že část poskytnutých finančních prostředků po porušení podmínek dohody ve stanovené lhůtě nevrátila, tedy je neoprávněně ve smyslu § 3 písm. f) zákona o rozpočtových pravidlech zadržela. Proti platebním výměrům podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, o nichž rozhodl žalovaný dne 13. 10. 2017 výše citovaným rozhodnutím tak, že je zamítl a platební výměry potvrdil.
20. Ve vztahu k samotnému obsahu žalobních tvrzení soud na tomto místě předně upozorňuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008- 78, ze kterého se podává, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ Žalobkyně je tedy povinna jí spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tak soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 20007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je tedy vymezením žalobních bodů vázán a rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Soud pak v žádném případě nemůže za žalobce domýšlet jeho žalobní body. Nutno zároveň zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu není přezkum rozhodnutí správního orgánu I. stupně, ale toliko napadené rozhodnutí žalovaného, které tvoří v dané věci s prvostupňovým rozhodnutím jeden celek.
21. V nadepsaném kontextu je třeba zmínit také skutečnost, že označila-li žalobkyně v žalobě jako „žalovaného 1. Finanční úřad pro Ústecký kraj“, v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu náleží ve smyslu § 69 s. ř. s., postavení žalovaného pouze správnímu orgánu, jenž vydal rozhodnutí v posledním stupni (tj. žalobou napadené rozhodnutí). Žalovaný je tak určen kogentně přímo zákonem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, nebo usnesení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. Nad 45/2014-47), a tudíž je tímto v řešené věci Odvolací finanční ředitelství.

22. Žalobkyně pak v podané žalobě uvedla obsáhlou rekapitulaci dosavadního průběhu věci, přičemž uplatnila značně obecným způsobem tři okruhy námitek, v nichž spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.
23. V logice uspořádání žalobních bodů soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobkyně vytýkala nepřezkoumatelnost předmětných platebních výměrů, a v návaznosti na to tedy i napadeného rozhodnutí, pro nedostatek důvodů, neboť tyto neobsahují detailní údaje o provedení zákonných odvodů, ale pouze odkazují na tabulku z oznámení o zahájení řízení podle § 91 odst. 1 daňového řádu. Zmínila též, že se v případě dvou zaměstnanců po dobu 4 měsíců jednalo o celkový odvod v částce 88 000 Kč, nikoliv 192 000 Kč.
24. Protože se námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v zásadě vztahuje k platebním výměrům jako k rozhodnutím správce daně (tj. správního orgánu 1. stupně), soud posuzoval, zda může způsobit tvrzenou nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky žalobkyně; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud právní argumentaci žalobkyně považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. např. rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005- 298, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, nebo ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25). Soud pak ve věci vycházel ze shora uvedené judikatury i ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí.
26. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
27. Soud poté v kontextu poukazovaného případu zdůrazňuje zejména závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 12. 5. 2010, č. j. 8 As 60/2009-73, dle kterého „[ú]čelem soudního přezkumu není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. (...) Úprava náležitostí odůvodnění správního rozhodnutí v § 68 odst. 3 správního řádu ovšem nepředstavuje opomenutelnou kategorii. Zajišťuje totiž, aby byl adresát veřejné moci odpovídajícím způsobem seznámen se skutkovými a právními závěry správního orgánu v jeho věci. (...) Správní soud může výjimečně slevit z nároků na dodržení požadavků § 68 odst. 3 správního řádu, nalezne-li ve správním spisu dostatečnou oporu pro úvahu, že je rozhodnutí správního orgánu po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Tento postup je však namíste pouze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v případech, kdy správní spis dává prima facie jednoznačnou odpověď na otázky týkající se skutkového stavu věci. Poskytuje-li totiž správní soud ochranu veřejným subjektivním právům přezkumem správního rozhodnutí, činí tak i posouzením jeho odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53).“ Odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu přitom vychází ze zásad definovaných již v rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 6. 1996, č. j. 6 A 825/95-7, v němž bylo vysloveno, že „[s]oud může jako překlenutelnou procesní chybu posoudit to, když i přes nedostatečné odůvodnění písemného vyhotovení rozhodnutí jsou skutkové údaje, z nichž správní orgán vycházel, obsahem správního spisu, a skutkové a právní úvahy správního orgánu, které vedly k vydání rozhodnutí, jsou ze spisu alespoň v základních rysech bez pochyb rekonstruovatelné. (...) Za situace, kdy spis neobsahuje nic, z čeho by bylo možno usoudit na to, z jakých podkladů správní orgán vycházel a jakými skutkovými a právními úvahami se řídil, nezbyvá soudu, než bez dalšího napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost bez nařízení jednání zrušit.“

28. Vycházejí ze shora uvedeného je tak v řešeném případě třeba uvést, že dotčené platební výměry byly vydány na základě provedeného daňového řízení, které bylo zaměřeno právě na ověření a vyhodnocení skutečností rozhodných pro vznik povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 zákona o rozpočtových pravidlech. Důvody, které vedly k tomuto vyměření, byly uvedeny v oznámení o zahájení řízení ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2154400/16/2500-31472-506359, které bylo žalobkyni doručeno prostřednictvím datové schránky dne 21. 10. 2016. V nadepsaném oznámení byla žalobkyně seznámena s důkazními prostředky, které správce daně získal na základě podnětu od úřadu práce, jakož i s výsledky učiněných zjištění. Tato písemnost tak obsahovala vyčíslení jednotlivých porušení a odvodů, včetně žalobkyní poukazovaných (resp. požadovaných) dat. Žalobkyně se přitom k obsahu předmětného oznámení písemně vyjádřila dne 31. 10. 2016, když předestřela vlastní právní argumentaci, odporující právnímu názoru a výkladu správce daně. Oba platební výměry pak mimo jiné na dané oznámení, resp. na jeho obsah, opakovaně odkazují, kdy se tedy jednalo o podklad pro rozhodnutí správce daně, přičemž v těchto výměrech bylo reagováno též na argumentaci obsaženou právě ve shora poukazovaném vyjádření žalobkyně. V této souvislosti je nutno poukázat i na skutečnost, že součástí spisové dokumentace je též protokol o kontrole provedené úřadem práce u žalobkyně ze dne 11. 7. 2016. Žalobkyně zároveň nikterak nebrojila ani proti výsledkům této kontroly. Správce daně tedy v předmětných platebních výměrech shrnul postup v posuzovaném případě, přičemž reagoval i na uplatněnou argumentaci žalobkyně. V jejich závěru také jednoznačně konstatoval, že úřad práce vyzval žalobkyni v souladu s dotčenou podmínkou dohody k vrácení části poskytnutého příspěvku. Termín pro vrácení marně uplynul dnem 14. 9. 2016. Žalobkyně se tudíž dopustila ve smyslu § 3 písm. f) zákona o rozpočtových pravidlech zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu tím, že tyto prostředky ve stanoveném termínu nevrátila. Totéž poté platí i o žalobou napadeném rozhodnutí. V tomto se žalovaný zejména zabýval odvolací argumentací žalobkyně (plně v souladu s nadepsanou konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu), vyhodnotil též veškeré důkazní prostředky obsažené ve správním spisu, přičemž mimo jiné konstatoval, že se předmětné daňové řízení týkalo pouze části příspěvku poskytnutého na základě dohody a bylo provedeno v rozsahu podnětu úřadu práce, tj. toliko porušení povinnosti stanovené v článku VI bodu 2 dohody. Žalobkyně pak měla vrátit příslušnou část příspěvku ve lhůtě uvedené v článku VI bodu 1 dohody. Žalovaný tak ve věci zřejmým způsobem uzavřel, že došlo k porušení povinnosti vrátit poskytnuté peněžní prostředky,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tj. k zadržení těchto prostředků dle § 3 písm. f) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Provedeným řízením tak byla ověřena oprávněnost výzvy úřadu práce, kterou tento požadoval po žalobkyni vrácení poskytnutého příspěvku na základě právě nadepsané dohody č. CVA-VN-64/2014, přičemž správce daně jí vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 88 000 Kč, když zákonná úprava nebyla dle zjištění správce daně dodržena toliko za měsíce březen až červen 2015 (tj. 4 x 22 000 Kč), kdy byl finanční příspěvek připsán na účet žalobkyně ještě před vyplacením platů a provedením odvodů, a to s odkazem na § 112 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“). Žalovaný k tomu rovněž upozornil, že podmínka uvedená v článku VI bodu 2 dohody je podstatně přísnější než odkazovaná zákonná úprava, což v rámci individuálního posouzení případu správce daně zohlednil.

29. Z veškerých výše uvedených skutečností tedy dle hodnocení soudu jednoznačně vyplývá, že žalobkyně již ode dne zahájení předmětného řízení najisto věděla, z jakého konkrétního důvodu porušila dle správce daně rozpočtovou kázeň, když jako příjemce příspěvku ve stanovené lhůtě neoprávněně čerpanou část příspěvku nevrátila úřadu práce jako poskytovateli příspěvku. Žalobkyně byla současně seznámena s veškerými podklady pro dané rozhodnutí (resp. i s kontrolními zjištěními samotného poskytovatele příspěvku), které jsou také součástí spisové dokumentace. O tom, že nadepsaný důvod, jakož i všechny další okolnosti věci a učiněná zjištění, byly žalobkyni dobře známy, a to již před vydáním dotčených platebních výměrů, svědčí i její obsáhlé vyjádření (doručené správci daně dne 31. 10. 2016) zahrnující polemiku s právním názorem správce daně. Z vydaných platebních výměrů pak zcela jasně vyplývá, že správce daně vycházejí z podkladů, které byly založeny ve správním spisu, a na něž ve svých rozhodnutích i odkazoval, vyhodnotil, že ze strany žalobkyně došlo ke shora popsánému porušení rozpočtové kázně.
30. Na základě dříve konstatovaného tak nelze přistoupit na námitku žalobkyně, že platební výměry, jakož i v návaznosti na to napadené rozhodnutí o odvolání, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, když neobsahují toliko výslovné uvedení dat zákonných odvodů. Jinými slovy, žalobkyni nelze přisvědčit, že právě tyto skutečnosti nemohla zjistit, resp. fakticky nezjistila, z oznámení o zahájení řízení, které jí bylo doručeno a na které platební výměry zřejmým způsobem odkazovaly. Platební výměry se tedy opíraly mimo jiné o zjištění uvedená v poukazovaném oznámení, které měla žalobkyně po celou dobu ve své dispozici; ostatně na toto (konkrétně jeho číselné shrnutí) i sama žalobkyně ve svých podáních vícekrát odkazovala. O přezkoumatelnosti platebních výměrů pak svědčí i obsah odvolání žalobkyně, v němž vytýká správci daně nesprávnost v zaujetí právního názoru v otázce předmětného porušení rozpočtové kázně. Nutno pak v tomto ohledu znovu připomenout výše citovanou konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, přičemž v ní požadovaný standard odůvodnění rozhodnutí byl dle hodnocení soudu v řešeném případě jednoznačně naplněn, neboť je rozhodnutí žalovaného srozumitelné, obsahuje dostatek důvodů, a také plně reaguje na všechny námítky žalobkyně; naprosto seznatelné je též, jak byla naplněna zákonná kritéria a které podklady (zjištění) byly vzaty v úvahu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76).
31. Pro úplnost pak soud za popsané situace zdůrazňuje závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, že „[n]ení nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění orgán veřejné moci prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí.“

32. V této části pak soud pouze pro úplnost zmiňuje jazykový výklad rozdílu mezi formulací „v měsíci“ a „za měsíc“, když se žalobkyně nenaplnění podmínek smlouvy dopustila nikoliv „v“, ale „za“ měsíce březen až červen 2015. Uvedená nepřesnost nicméně na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí nemá žádný význam. Zvláště když i z oznámení správce daně o zahájení řízení konkrétní termíny, v nichž žalobkyně doručila úřadu práce výkazy, vyplatila zaměstnanci plat, provedla zákonné odvody a přijala příspěvky na svůj účet, včetně výše takto poskytnuté podpory, jednoznačně vyplývají. I zde však soud zdůrazňuje, že správné vymezení období porušení povinností vyplývajících ze smlouvy je až podružné vedle okolností, pro které byl žalobkyni skutečně odvod vyměřen, tedy že nesplnila povinnost vrátit neoprávněně zadržené finanční prostředky vyčíslené souhrnně úřadem práce za jednotlivé měsíce ve výzvě ze dne 5. 8. 2016, a to ve stanovené lhůtě 30 dnů (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2020, č. j. 15 Af 77/2017-47).
33. Druhým okruhem námitek pak bylo, že v předmětném řízení byly porušeny lhůty ve smyslu pokynu ministra financí ze dne 7. 12. 2015, č. MF-5, a že ve věci nebylo postupováno bez zbytečného odkladu, přičemž došlo k porušení zákona. K tomu je nutno předně poukázat na skutečnost, že nadepsaný pokyn je jen vnitřním předpisem, a tudíž lhůty, které určuje, nejsou lhůtami pro vydání rozhodnutí stanovenými právním předpisem (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 6. 3. 2020, č. j. 59 A 109/2019-40). Zásadním je však v daném ohledu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, ve kterém byl konstatován závěr, že *„[p]řítahy v řízení nemají relevanci z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť přítahy v řízení lze charakterizovat jako nečinnost státního orgánu, kde procesní ochrana proti této nečinnosti musí směřovat k tomu, aby tato nečinnost skončila, tj. aby státní orgán ve věci jednal a rozhodl. Již z povahy věci proto není možno zrušit vydané rozhodnutí státního orgánu – tedy vyústění jeho procesní aktivity ve formě vydání individuálního právního aktu – pouze z důvodu namítaných přítahů v řízení, neboť takový postup by odporoval samotné logice takto namítané protizákonnosti.“* Na tento právní názor pak Nejvyšší správní soud navázal např. i v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Azs 374/2019-33, v němž vyslovil, že *„[s]právní orgány by měly dodržovat lhůty k vydání rozhodnutí a překračovat tyto lhůty jen v nezbytně nutných případech (viz rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1 Azs 397/2017-31). Zákonné lhůty k vydání rozhodnutí jsou ale pouze lhůtami pořádkovými, jejichž překročení nemá vliv na zákonnost správního rozhodnutí. (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, ze dne 10. 12. 2012, č. j. 2 Ans 14/2012-41, č. 2785/2013 Sb. NSS, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 6 Azs 178/2018-4). V kontextu výše citovaných hodnocení Nejvyššího správního soudu, která jsou pro daný případ zcela přílehlavá, tak ani tuto námitku soud neshledal jako důvodnou.*
34. Závěrem se soud zabýval tvrzením žalobkyně, že v měsíci dubnu 2015 provedla výplaty dotčeným zaměstnancům dne 8. 4. 2015 a veškeré zákonné odvody u jednoho zaměstnance dne 9. 4. 2015, u druhého zaměstnance pak odvod na zdravotní pojištění až dne 10. 4. 2015. Samotný příspěvek byl na účet žalobkyně poskytnut dne 9. 4. 2015, a tudíž zde mělo dojít k porušení rozpočtové kázně pouze ve vztahu k jednomu zaměstnanci. V měsíci červenci 2015 byl příspěvek vyplacen na účet žalobkyně dne 20. 7. 2015, avšak plat byl zaměstnancům vyplacen již dne 9. 7. 2015 a zákonné odvody dne 13. 7. 2015. V červenci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2015, tj. za odpracovaný měsíc červen 2015, proto dle žalobkyně nedošlo k porušení rozpočtové kázně z její strany.

35. K tomuto okruhu námitek soud předně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018 č. j. 1 Afs 291/2017-33, v němž bylo vysloveno, že *„každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezené jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně.“* V tomto ohledu je dále třeba doplnit, že dle § 14 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech není na dotaci nebo návratnou finanční výpomoc právní nárok. To plyne i ze závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63, dle něž je *„[p]oskytování finančních prostředků v tomto ohledu tedy jakýmsi dobrodiním státu, na který není obecně právní nárok, rozhodování o něm nepodléhá správnímu řádu ani soudnímu přezkumu a děje se na základě rozhodnutí poskytovatele dotace či návratné finanční výpomoci, které má zvláštní náležitosti, pouze částečně shodné s formálními náležitostmi obecného správního rozhodnutí, a je vydáváno poskytovatelem dotace v reakci na žádost jejího potencionálního příjemce. Podstatné je, že poskytování dotací ze státního rozpočtu je ovládáno vrchnostenským postavením poskytovatele dotace. Z tohoto jeho postavení, na rozdíl od postavení účastníka soukromoprávních vztahů tedy plyne, že může autoritativně rozhodovat o podmínkách poskytnutí dotace, které jsou předmětem jednání mezi ním a příjemcem dotace pouze v té míře, jak stanoví zákon, či v limitech, jež stanoví sám poskytovatel dotace. Záleží pak na příjemci dotace, zda tyto podmínky akceptuje. Samotným smyslem aktu přijetí dotace totiž je, že příjemce přijímá určité dobrodiní ze strany státu a jakousi protiváhou tohoto dobrodiní není (na rozdíl od soukromoprávních vztahů) jeho protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána.“* Pokud se tedy určitý subjekt rozhodne veřejnou podporu přijmout, musí plně akceptovat i podmínky, za nichž je mu poskytována. Jak navíc v této souvislosti připustil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018-40, určitá tvrdost postupu poskytovatele dotace, potažmo správce daně *„plyne od samého počátku z rozhodnutí o poskytnutí dotace, o niž stěžovatel požádal. Již z tohoto rozhodnutí plyne jak povaha stěžovatelova závazku, tak povaha případné sankce. (...) Tato hrozba se nad stěžovatelem vznášela již od okamžiku, kdy se rozhodl takto nastavenou dotaci přijmout.“* Jinak řečeno v daném případě žalobkyně mohla a měla předpokládat, že pokud některé konkrétně vymezené podmínky dohody nesplní, bude jejich nedodržení považováno za porušení rozpočtové kázně.
36. Na tomto místě pak soud považuje za důležité upozornit na skutečnost, že předmětná povinnost provést odvod do státního rozpočtu, resp. Národního fondu, žalobkyni nebyla stanovena proto, že se dopustila určitého pochybení v rámci postupného plnění (sledu) požadovaných povinností vyplývajících z dohody, ale s ohledem na to, že vyplacené příspěvky neoprávněně zadržela. Rozhodným je přitom pro daný případ již dříve zmiňovaný čl. VI bod 2 ve spojení s bodem 1 dohody, dle kterého byla žalobkyně v případě nevyplacení platu a neprovedení zákonných odvodů nejpozději v den doručení výkazu úřadu práce povinna vyplacený měsíční příspěvek poskytovateli na jeho výzvu do 30 dnů vrátit. Čl. VII bodu 4 dohody poté navíc jednoznačně určil, že nevrácení příspěvků bude považováno za porušení rozpočtové kázně, a tudíž v dohodě samotné byly přímo vymezeny okolnosti, při jejichž vyvstání mohlo dojít k naplnění této skutkové podstaty, a to bez ohledu na to, zda by žalobkyně vyplacené prostředky použila v souladu s účelem a cílem dotace, či nikoliv. Soud proto shrnuje, že skutečnost, že byl žalobkyni za vymezené měsíce finanční příspěvek připsán na účet ještě před vyplacením platů a provedením

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odvodů, a to s odkazem na § 112 odst. 2 zákona o zaměstnanosti, když samotná podmínka uvedená v článku VI bodu 2 dohody byla podstatně přísnější, než odkazovaná zákonná úprava (což v rámci individuálního posouzení případu správní orgány zohlednily), nebyla sama o sobě porušením rozpočtové kázně, avšak se jednalo o příčinu, která k němu vedla. K závažnému pochybení ze strany žalobkyně tak v řešené věci došlo až následně, když nesplnila povinnost poskytnuté prostředky v důsledku svého předchozího nesprávného postupu po výzvě úřadu práce ze dne 5. 8. 2016 vrátit, čímž se ve smyslu § 3 písm. f) zákona o rozpočtových pravidlech po marném uplynutí stanovené lhůty 30 dnů dopustila neoprávněného zadržení finančních prostředků, jež je podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona a rovněž tak i dle čl. VII bodu 4 dohody považováno za porušení rozpočtové kázně.

37. Správce daně přitom veškeré nadepsané okolnosti (skutkovou podstatu případu a příčinnou souvislost, která vedla k porušení rozpočtové kázně s ohledem na neoprávněné zadržení finančních prostředků), popsal nejprve v oznámení o zahájení řízení ze dne 20. 10. 2016, a zejména pak v napadených platebních výměrech. Stejným způsobem následně postupoval v odvolacím řízení i žalovaný.
38. V kontextu posuzované námitky žalobkyně je však dále třeba upozornit na závěry plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2016, č. j. 62 Af 34/2015-63, který sdílí i soud zdejší, a to, že „[i] v případech, kdy porušení rozpočtové kázně má spočívat v zadržení peněžitých prostředků podle § 3 písm. f) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, k jejichž vrácení byl příjemce vyzván, musí orgán rozhodující o porušení rozpočtové kázně zkoumat, zda k porušení právní povinnosti, jež mělo výzvě předcházet, skutečně došlo či nikoli; úvaha orgánu rozhodujícího o porušení rozpočtové kázně se nemůže omezit toliko na zjištění, že příjemce byl k vrácení peněžitých prostředků vyzván a výzvu nesplnil.“
39. Dalším úkolem správce daně po shora popsaném zjištění porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně tak bylo samotné vyměření výše odvodu. K tomu je podstatné doplnit právní názor vyslovený již v dříve citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, že „[p]ři stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. Týká-li se povinnost oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou, odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinností vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel).“
40. Jak vyplynulo ze správního spisu, pořadí požadovaných úkonů týkajících se úhrady platů, zákonných odvodů a zasílání výkazu platových nákladů úřadu práce žalobkyně nesplnila jak za měsíce listopad a prosinec 2014, tak za měsíce leden až srpen 2015. S ohledem na specifické okolnosti ve vztahu k datu, kdy jí byl v průběhu uvedených měsíců příspěvek vyplácen, však následně správce daně uzavřel, že příspěvky byla povinna vrátit pouze za měsíce březen až červen roku 2015. Žalovaný tak ve věci postupoval v souladu se shora citovanou judikaturou, když nestanovil žalobkyni odvod v plné výši poskytnutých

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

finančních prostředků, ale pouze co do části odpovídající souhrnu jednotlivých plateb právě za ty měsíce, v nichž došlo k jejich neoprávněnému zadržení.

41. Pokud v tomto ohledu žalobkyně namítla, že v měsíci dubnu 2015 (tj. za měsíc březen 2015) provedla výplaty dotčeným zaměstnancům dne 8. 4. 2015 a veškeré zákonné odvody u jednoho zaměstnance dne 9. 4. 2015, u druhého zaměstnance pak odvod na zdravotní pojištění až dne 10. 4. 2015, přičemž samotný příspěvek byl na účet žalobkyně poskytnut dne 9. 4. 2015, což se podává i z obsahu výpisu z běžného účtu žalobkyně za období 1. 4. 2015 až 30. 4. 2015, a tudíž zde mělo dojít k porušení pouze u jednoho zaměstnance, nelze tomuto tvrzení přisvědčit. Jak už bylo dříve zřejmým způsobem rekapitulováno, správní orgány v rámci individuálního posouzení věci hodnotily skutečnost, zda byl žalobkyni za vymezené měsíce finanční příspěvek připsán na účet ještě před vyplacením platů a provedením zákonných odvodů, a to s odkazem na § 112 odst. 2 zákona o zaměstnanosti. Nutno současně znovu připomenout, že samotná podmínka uvedená v článku VI bodu 2 dohody byla podstatně přísnější, než zmiňovaná zákonná úprava. Podle § 112 odst. 2 zákona o zaměstnanosti *lze příspěvek poskytnout až do výše skutečně vynaložených prostředků na platy na zaměstnance umístěného na tyto práce, včetně pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které zaměstnavatel za sebe odvedl z vyměřovacího základu tohoto zaměstnance.* Jestliže tedy žalobkyně provedla u jednoho zaměstnance veškeré povinné úhrady (pozn. soudu - v době, kdy již byla porušena dikce sjednané dohody) ve stejný den, v jaký jí byl připsán na účet finanční příspěvek od úřadu práce, nelze toto v žádném případě shledat jako řádné plnění nadepsané (zákonné) podmínky, neboť se v tento moment již najisto nejednalo o skutečně vynaložené prostředky, resp. o jejich refundaci. Tomu ostatně svědčí obsah výpisu z běžného účtu žalobkyně za období 1. 4. 2015 až 30. 4. 2015. O skutečně vynaložené prostředky by se tedy mohlo jednat pouze v případě, že by finanční příspěvek ze strany jeho poskytovatele byl připsán na účet až po řádném provedení veškerých nutných úhrad ze strany žalobkyně, jak ve věci správně hodnotily správní orgány (mj. s odkazem na obsah oznámení správce daně o zahájení řízení pro dotčené období, ve kterém se souladně s nadepsaným výpisem z účtu žalobkyně uvádí konkrétní termín, ve kterém tato doručila úřadu práce výkaz, vyplatila zaměstnancům plat, provedla zákonné odvody a přijala příspěvek na svůj účet, včetně výše takto poskytnuté podpory). Žalobkyně se tak ve své právní konstrukci dovolává toliko zcela náhodného (mimovolního) střetu výše konstatovaných plateb (v době, kdy již byla porušena dikce sjednané dohody), přičemž však provedení zákonných odvodů v daný moment, tj. současně s připsáním poskytnutého finančního příspěvku od úřadu práce, již není možno považovat za skutečně vynaložený prostředek. Přistoupením na argumentaci žalobkyně by se totiž naprosto vytratil smysl nadepsané zákonné konstrukce výplaty příspěvků v kontextu aktivní politiky zaměstnanosti, kdy by nebyly refundovány skutečně vynaložené prostředky zaměstnavatele (zde žalobkyně) za umístění zaměstnance, ale fakticky by šlo toliko o přímou úhradu ze strany úřadu práce.
42. V návaznosti na výše konstatované nicméně soud vyhodnotil jako *důvodné a pro věc relevantní tvrzení žalobkyně, že v měsíci červenci 2015 (tj. za měsíc červen 2015) byl příspěvek úřadem práce poukázán na její účet až dne 20. 7. 2015 (nikoliv dne 10. 7. 2015), přičemž plat byl zaměstnancům vyplacen již dne 9. 7. 2015 a zákonné odvody uhrazeny dne 13. 7. 2015*, tedy že v tomto období v důsledku nadepsaných okolností nedošlo k porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně. Soud totiž výpisem z běžného

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

úctu žalobkyně za období 11. 7. 2015 až 20. 7. 2015 ověřil, resp. bylo zjištěno, že částka 22 000 Kč poskytnutého příspěvku z dohody od úřadu práce byla přijata na účet žalobkyně opravdu až dne 20. 7. 2015 (úhrada označena jako „CVA VN 64 2014“). Z obsahu správního spisu, konkrétně z předání kontrolních zjištění úřadem práce ze dne 15. 9. 2016 a z oznámení o zahájení řízení ze dne 20. 10. 2016 se přitom podává, že správní orgány ve svém postupu vycházely z nesprávně zjištěného (uvedeného) data 10. 7. 2015. S odkazem na dříve citovanou judikaturu tak správce daně (jakož i následně žalovaný) rozhodující o porušení rozpočtové kázně za dané období vyšel v rámci zkoumání, zda k porušení právní povinnosti, jež mělo učiněné výzvě k vrácení finančních prostředků předcházet, skutečně došlo, či nikoli, z nesprávného data přijetí příspěvku na účet žalobkyně. Rozhodnutí správních orgánů jsou tedy v této části (tj. za měsíc červen 2015) stižena vadou mající za následek jejich nezákonnost.

43. Závěrem soud ve vztahu k provedenímu dokazování uvádí, že v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 24. 11. 2005, č. j. 2 As 42/2004-81, rozsudek ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005-62, nebo rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006-90) při svém rozhodování vycházel z požadavku tzv. „plné jurisdikce“ správních soudů, coby atributu práva na spravedlivý proces dovozovaného judikaturou Evropského soudu pro lidská práva z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Tento požadavek lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co nalezl správní orgán, tedy, že soud je oprávněn provést a následně přihlédnout i k důkazům a tvrzením, které nebyly provedeny (či tvrzeny) před správním orgánem v rámci správního řízení. Blíže je pak případným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2007, č. j. 7 Afs 188/2006-104, v němž bylo vysloveno, že „[s]myslem § 75 odst. 1 s. ř. s. je totiž pouze vyloučit provedení takových důkazů, které by směřovaly k prokázání skutečností, jež nastaly až v době po vydání přezkoumávaného správního rozhodnutí. Není tedy vyloučeno provést důkaz nový, může-li jím být prokázána skutkově sporná skutečnost, z níž při svém rozhodování vycházel správní orgán.“ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, se přitom podává právní názor, podle kterého „[u]stanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenabrazoval činnost správního orgánu.“ Odkázat je možno i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 68/2016-40, který uvádí, že „[s]oudní řízení správní je založeno na tzv. plné jurisdikci, kdy soud přezkoumává i skutkový stav zjištěný správními orgány. To nutně předpokládá, že může provádět důkazy nezávisle na těch, které nashromáždil správní orgán. Samozřejmě za předpokladu, že zjišťované skutečnosti se vztahují ke stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Již v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 As 203/2015 - 141, Nejvyšší správní soud vyslovil, že soud může doplnit dokazování i za použití nových důkazů, které sice ve správním řízení nebyly předloženy, resp. nebyly součástí správního spisu, nicméně jsou schopny vypovídat o skutkovém stavu v době vydání správního rozhodnutí (lze jimi skutkový stav zjištěný správním orgánem ve správním řízení potvrdit nebo vyvrátit).“ V daném případě tak provedeným dokazováním soud toliko vyvrátil ve shora popsané části zjištění žalovaného, na základě něhož uzavřel, že podmínky dohody nebyly žalobkyní splněny za měsíc červen 2015. K tomu je vhodné zmínit i skutečnost, že přestože

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyně výpisy z jejího účtu nepředložila již žalovanému (tyto nebyly obsahem správního spisu), v rámci řízení před správními orgány, konkrétně ve svém vyjádření k důkazním prostředkům v řízení o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 26. 10. 2016, výslovně na tyto upozorňovala (jako na důkazy ve věci). Žalovaný nicméně tuto okolnost ve svém postupu nikterak nerefletoval. V posuzované věci tudíž nepochybně nedošlo k provedení dokazování soudem ve skutkových otázkách, které by nebyly posuzovány v předcházejícím správním řízení, resp. tímto nebyla jakkoliv nahrazena činnost správních orgánů. V daném kontextu je pak vhodné zmínit i seznatelný rozdíl mezi předmětným řízením o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu, které zde bylo zahájeno z moci úřední na základě kontrolních zjištění úřadu práce, a tzv. tradičním daňovým řízením, které je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní, přičemž je případně až poté na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Bylo by tak nepřiměřeně přísným, pokud by za dané situace mělo pochybení správních orgánů v rámci jejich úřední činnosti, stran zjištění (uvedení) určitého údaje, znamenat nemožnost žalobkyně se této nesprávnosti dovolat.

44. Z uvedených důvodů tak soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí pro vady řízení zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se správním spisem po jeho doplnění dokazováním před soudem. Konkrétně se jedná o skutečnost, že správní orgány ve svém postupu vycházely z chybně zjištěného (uvedeného) data v části rozhodnutí zabývající se nesplněním podmínek dohody za měsíc červen 2015. Současně dle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení tak žalovaný provede důkazy ke zjištění skutečného stavu věci a odstraní v nadepsaném ohledu stávající pochybení. Na základě takto provedeného doplnění dokazování poté znovu posoudí, zda v žalobkyní namítaném období došlo k porušení rozpočtové kázně z její strany. Žalovaný je právním názorem vysloveným soudem v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Soud má zároveň za to, že shora uvedené pochybení je možno odstranit toliko před žalovaným, a tudíž nevyhověl návrhu žalobkyně, aby byly zrušeny i rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 15. 11. 2016 č. j. 2296806/16/2500-31472-506359 a č. j. 2296809/16/2500-31472-506359 (tj. dotčené platební výměry).
45. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 13 209 Kč.
46. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právní zástupkyně žalobkyně po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) a g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) - tj. za podání žaloby a účast na jednání, jakož i z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokátky, tedy za dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

47. Pokud se jedná o výši náhrad cestovních výdajů, podle § 13 odst. 5 advokátního tarifu se výše této náhrady řídí, není-li o výši náhrady cestovních výdajů dohodnuto jinak, právními předpisy o cestovních náhradách. Předpisem komplexně upravujícím cestovní náhrady je v současnosti zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Podle jeho § 158 odst. 1 ve spojení s § 157 odst. 4 a ve spojení s vyhláškou č. 589/2020 Sb. (kterou se v době výkonu cesty řídily sazby náhrady za 1 km a cena pohonných hmot) činila základní sazba náhrady za 1 km jízdy 4,40 Kč. Podle § 158 odst. 2 a 3 zákoníku práce se náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu určí jako násobek ceny pohonné hmoty a množství spotřebované pohonné hmoty. Cena pohonné hmoty se pak prokazuje dokladem o nákupu, ze kterého je patrná souvislost s pracovní cestou. Takový doklad však ustanovený advokát nepředložil. Pak platí podle § 158 odst. 3 věty poslední zákoníku práce, že se pro určení výše náhrady použije průměrná cena příslušné pohonné hmoty stanovená prováděcím právním předpisem vydaným podle § 189 zákoníku práce. Tímto předpisem byla v době výkonu cesty již zmíněná vyhláška č. 589/2020 Sb. Podle § 4 písm. d) této vyhlášky činila průměrná cena motorové nafty (pohonná hmota uváděná v advokátkou doloženém technickém průkazu vozidla) 27,20 Kč. Podle § 158 odst. 4 zákoníku práce se spotřeba pohonné hmoty silničního motorového vozidla vypočítá z údajů o spotřebě uvedených v technickém průkazu použitého vozidla. Při určení spotřeby pohonné hmoty se použije údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropských společenství. Pouze není-li tento údaj v technickém průkazu uveden, vypočítá se spotřeba pohonné hmoty vozidla aritmetickým průměrem z údajů v technickém průkazu uvedených. Vzhledem k tomu, že technický průkaz, který advokátka předložila, obsahuje údaje o spotřebě podle předpisů Evropských společenství, je rozhodným údajem údaj o kombinované spotřebě, tj. 5,6 l.100 km⁻¹. Udávaná vzdálenost za cestu tam a zpět mezi Kláštercem nad Ohří (tj. sídlem advokátky) a soudem je 175 km. Kalkulace cestovních výdajů je tedy následující: 175 km x 4,40 Kč = 770 Kč a 9,8 l motorové nafty x 27,20 Kč = 267 Kč; celkem tedy cestovní výdaje po zaokrouhlení činí 1 037 Kč.
48. Proti vyčíslení náhrady za promeškaný čas ve smyslu § 14 advokátního tarifu neměl soud námitek a uznal vypočtenou náhradu ve výši 600 Kč.
49. Celkem tak tvoří náklady řízení o žalobě (bez soudního poplatku) částku 8 437 Kč (tj. 6 800 Kč + 1 037 Kč + 600 Kč). Zástupkyně žalobkyně přitom doložila, že je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), a proto součást těchto nákladů tvoří rovněž tato daň (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) ve výši 1 772 Kč po zaokrouhlení, tj. 21 % z částky 8 437 Kč. Celková částka nákladů řízení o žalobě je tudíž 10 209 Kč + 3 000 Kč za soudní poplatek.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 24. února 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.